

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

FERNANDO LUCAS GONÇALVES

**PARÁGRAFOS DE PRINCIPAIS ASSUNTOS: UM ESTUDO DE CASO
DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS COMPANHIAS DE
CONSTRUÇÃO CIVIL NEGOCIADAS NA BM&FBOVESPA**

Florianópolis

2018

FERNANDO LUCAS GONÇALVES

**PARÁGRAFOS DE PRINCIPAIS ASSUNTOS: UM ESTUDO DE CASO
DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS COMPANHIAS DE
CONSTRUÇÃO CIVIL NEGOCIADAS NA BM&FBOVESPA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como um dos pré-requisitos para
obtenção de título de bacharel em Ciências
Contábeis.

Professor Orientador: Luiz Alberton, Dr.

**Florianópolis
2018**

FERNANDO LUCAS GONÇALVES

**PARÁGRAFOS DE PRINCIPAIS ASSUNTOS: UM ESTUDO DE CASO
DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS COMPANHIAS DE
CONSTRUÇÃO CIVIL NEGOCIADAS NA BM&FBOVESPA**

Este trabalho de conclusão de curso foi apresentado no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 14 de junho de 2018.

Professor Fernando Richartz, Dr.

Coordenador de Trabalho de Conclusão de Curso do Departamento de Ciências
Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Luiz Alberton, Dr.

Orientador

Professora Nathália Helena Fernandes Laffin, Dr.^a

Membro

Professor Alcindo Cipriano Argolo Mendes, Dr.

Membro

Lá e de volta outra vez.

John Ronald Reuel Tolkien

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, sou grato por fazer parte da UFSC. Passei boa parte da infância correndo pelos pátios dessa Instituição. Não fazia ideia que um dia ingressaria nessa Universidade. A única certeza que eu tinha era que gostava de estar aqui.

Agradeço aos meus professores por todo o tempo e conhecimento compartilhado, em especial ao meu orientador, Prof. Alberton. Durante o curso não tive a oportunidade de frequentar suas aulas e tão pouco o conhecia, mas mesmo assim aceitou me orientar e sempre me recebeu mesmo nos longos períodos que fiquei sem dar notícias sobre o andamento da pesquisa.

Ao Mestre Marcelo A. Pierri Jr. por toda ajuda na elaboração do trabalho.

Aos meus chefes Beatriz Baldissera e Fernando Baldissera. Sempre foram generosos para que eu pudesse cumprir com minhas obrigações acadêmicas e também por incentivarem todos os funcionários a prática da educação continuada.

Aos meus amigos, em especial, Rafael, Maria, Janaína, Patrícia, Lucas, Eudes, Paulo, Cristiano e Fred, que mesmo sem saberem me motivaram todos os dias.

Agradeço ao meu irmão Gabriel que sempre esteve por perto durante todas as fases da minha vida.

Por fim, um agradecimento especial ao cara que tem sido um pai que eu não tive, Reynaldo. Muito obrigado.

GONÇALVES, Fernando Lucas. **PARÁGRAFOS DE PRINCIPAIS ASSUNTOS: UM ESTUDO DE CASO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS COMPANHIAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NEGOCIADAS NA BM&FBOVESPA**. 2018. 37p. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

RESUMO

O objetivo deste estudo foi identificar os motivos que resultaram em parágrafos de principais assuntos nos relatórios de auditoria das empresas negociadas na BM&FBovespa. Foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, na qual foram analisados 39 relatórios de auditoria das empresas listadas na BM&FBovespa referentes aos anos de 2016 e 2017. Nos relatórios de auditoria coletados, apenas 3 tiveram modificações, sendo elas abstenções de opinião. Verificou-se que pelo fato de as empresas analisadas pertencerem ao mesmo subsetor de listagem, era comum encontrar nos: parágrafos de ênfase; principais assuntos de auditoria; e, outros assuntos, temas similares. O parágrafo de ênfase apresentou quatro assuntos, dentre eles, o mais recorrente foi a orientação técnica OCPC 04. Observou-se nos parágrafos de principais assuntos de auditoria, o predomínio dos seguintes temas na sua emissão: o reconhecimento da receita/custo; as provisões; e, a recuperabilidade de ativos.

Palavras-Chave: Relatório de auditoria; Auditoria contábil; Parágrafos de principais assuntos.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Tipos de Auditoria.....	11
Quadro 2: Alterações Ocorridas no Relatório do Auditor Independente.....	18

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Empresas Auditadas nos anos de 2016 e 2017	23
Tabela 2: Firmas Responsáveis pelos Relatórios de Auditoria	24
Tabela 3: Quantidade de Parágrafos do Relatório de Auditoria	25
Tabela 4: Tipos de Opinião Encontradas nos Relatórios	27
Tabela 5: Ocorrência dos Principais Assuntos Encontrados nos Relatórios	28

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
IASB	International Accounting Standards Board
ICPC	Interpretação Técnica
IFRS	International Financial Reporting Standards
NBC TA	Normal Brasileiras de Contabilidade Aplicadas à Auditoria
NRA	Novo Relatório de Auditoria
OCPC	Orientação Técnica
PAA	Principais Assuntos de Auditoria

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVO	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	14
1.4.1 TIPOS DE PESQUISA.....	14
1.4.2 COLETA DE DADOS	15
1.4.3 ANÁLISE DOS DADOS	15
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	16
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1 RELATÓRIO DE AUDITORIA	18
2.2 ESTUDOS ANTERIORES.....	20
3 RESULTADOS DA PESQUISA	23
3.1 CARACTERÍSTICAS DA POPULAÇÃO	23
3.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	24
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	31
4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AO OBJETIVO.....	31
4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS.....	32
4.3 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	33
REFERÊNCIAS.....	34

1 INTRODUÇÃO

A Origem da auditoria confunde-se com a origem da contabilidade, e não seria incorreto afirmar que ambas têm caminhado juntas desde o início de sua existência. É difícil precisar a data de seu surgimento, segundo Barreto e Graeff (2010, p.17), as raízes da auditoria remontam a épocas distantes, mas de fato surgiu para atender necessidades decorrentes da evolução do sistema capitalista.

Enquanto a contabilidade mensura, controla o patrimônio e os resultados, a auditoria visa confirmar ou não a veracidade das informações produzidas pela contabilidade. Vicente (2011, p.11) define auditoria como:

Auditoria pode ser conceituada como a atividade de levantamento e de avaliação sistemática de procedimentos e tarefas de uma determinada área. Essa atividade de levantamento e avaliação está geralmente associada a um conjunto de normas – internas e/ou externas, legais ou não – que devem ser verificadas, ou auditadas por um profissional especializado.

Há diversos tipos de auditoria. Alberton (2011, p.22) aponta que a auditoria pode manifestar-se sob diferentes formas, pois a mesma tem a capacidade de desdobrar-se e adaptar-se de acordo com a necessidade da verificação de processos, produtos e práticas, ocasionando reflexos e vantagens para os interessados nos resultados das entidades. Dentre os diversos tipos tem-se os demonstrados no Quadro 1:

Quadro 1: Tipos de Auditoria

TIPO DE AUDITORIA	ATIVIDADES DE LEVANTAMENTO E AVALIAÇÃO
Auditoria Interna	Observância de normas e procedimentos implantados pela empresa ou pelos órgãos reguladores de determinadas atividades.
Auditoria Operacional	Processos administrativos e operacionais em busca do aprimoramento contínuo dos processos.
Auditoria de Cumprimento Normativo ou <i>compliance audit</i>	Com a mesma abordagem da auditoria interna, esta auditoria é mais utilizada em áreas com um maior conjunto de regras, como, por exemplo, os bancos fiscalizados pelo Banco Central.
Auditoria de Gestão	Da eficiência e da eficácia do corpo diretivo e gerencial.
Auditoria de Sistemas	Da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações, com o objetivo de garantir a geração de informações e dados confiáveis.
Auditoria Fiscal e Tributária	Análise dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa. Avaliação do planejamento tributário.
Auditoria Ambiental (1)	Avaliação dos processos operacionais e produtivos das empresas visando à identificação de danos ao meio ambiente e quantificação de contingências.
Auditoria Ambiental (2)	Preparação da empresa para receber o certificado ISO 14.000 – <i>International Organization for standardization</i> – meio ambiente.
Auditoria das Demonstrações Contábeis	Ou auditoria independente, onde é feita a análise da conformidade dos procedimentos de evidenciação contábil.

Fonte: Vicente, 2011.

Em relação ao Quadro 1, este trabalho está focado na auditoria das demonstrações contábeis (auditoria independente), mais especificamente, nos parágrafos de principais assuntos de auditoria do relatório do auditor independente, do qual trata a NBC TA 701.

Além desta introdução, o presente trabalho é composto dos seguintes tópicos: revisão teórica sobre o relatório de auditoria; metodologia adotada; análise dos dados; e, por fim, conclusão do estudo e as referências utilizadas.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A NBC TA 701 apresentou impacto nos relatórios de auditoria ao buscar um viés informacional sobre os procedimentos de auditoria e a perspectiva do auditor sobre o seu trabalho. Até então, o relatório de auditoria tinha uma maior rigidez quanto aos parágrafos de: ênfase; outros assuntos; e, base de opinião. Conforme a norma NBC TA 701, esse parágrafo irá ajudar os usuários a entender do ponto de vista do julgamento profissional do auditor quais foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.

Conforme Pierri Junior *et al.* (2015), com a adoção das normas de auditoria vigente até 2014, o relatório de auditoria permanecia padronizado, ou seja, seguia um modelo normativo de estruturação padrão, inclusive de conteúdo, que em muitos aspectos é comum a todas as empresas. Porém, cada relatório de auditoria tem aspectos peculiares da empresa auditada. Atualmente, essas diferenças são expressas da emissão decorrente de parágrafos de principais assuntos, ênfase, e outros assuntos diferentes das demais empresas.

Alguns estudos buscaram verificar quais eram as questões mais recorrentes nos parágrafos de ênfases e outros assuntos dos Relatórios de Auditoria, dos quais pode-se mencionar Mota, Tavares e Machado (2012) e Pierri Junior *et al.* (2015). Porém, o volume de estudos voltados aos parágrafos de Principais Assuntos de Auditoria (PAA) ainda é pequeno por se tratar de uma norma que entrou em vigor em junho de 2016 com aplicação nas auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após 31 de dezembro de 2016.

Considerando as mudanças ocorridas nas normas de contabilidade, e da importância dos novos parágrafos para fins de auditoria e da percepção dos investidores, têm-se a seguinte questão de pesquisa: **Quais motivos resultaram**

em emissão de parágrafos de principais assuntos nos relatórios de auditoria das empresas de construção civil negociadas na BM&FBovespa?

1.2 OBJETIVO

Com o problema de pesquisa definido, é importante e necessário delinear o objetivo com o intuito de obter respostas à questão da pesquisa levantada. Portanto, esse estudo, frente a NBC TA 701 que insere no Relatório de Auditoria um novo parágrafo, consiste em identificar os motivos que resultaram em parágrafos de principais assuntos nos relatórios de auditoria das empresas de construção civil negociadas na BM&FBovespa.

1.3 JUSTIFICATIVA

Em junho de 2016, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), publicou as NBC TA's 700; 701; 705; e, 706 que tratam respectivamente de: formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis; comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente; modificações na opinião do auditor independente; e, parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.

Essas novas normas tendem a tornar o relatório de auditoria mais robusto. Uma das expectativas que se tem é que além do volume, esses novos parágrafos possam dar mais transparência a respeito das operações das empresas listadas na Bm&Fbovespa e do trabalho desenvolvido pela auditoria.

Percebe-se que com essas normas, há um Novo Relatório de Auditoria (NRA) e referente a NBC TA 701, Tavares (2017, p. 16) destaca que:

O parágrafo de Principais Assuntos de Auditoria poderá ser um importante passo no tocante à materialização da missão do auditor em esclarecer aos usuários a realidade patrimonial e financeira da empresa auditada. Nesse parágrafo serão elencados os temas mais relevantes no processo de auditoria e os motivos pelos quais foram considerados relevantes. Servirá, principalmente, como transparência aos usuários da informação.

Justifica-se o desenvolvimento desta pesquisa pela verificação de aspectos da auditoria e os procedimentos usuais sob o ponto de vista do auditor, profissional

responsável pela avaliação da adequação das demonstrações contábeis das empresas auditadas.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

O entendimento das metodologias utilizadas na elaboração de pesquisas científicas serve de guia para o pesquisador no pleno desenvolvimento do objeto de estudo. Dessa forma, temos: o tipo de pesquisa, a forma de coleta de dados, e o tipo de análise dos dados da pesquisa.

1.4.1 Tipos de Pesquisa

Todo estudo acadêmico deve, por regra, seguir uma metodologia científica, pois essa serve de norte para que outros pesquisadores verifiquem a veracidade dos resultados afim de confirmá-los, refutá-los ou atualizá-los. Para Demo (1985, p. 19), metodologia pode ser definida da seguinte maneira:

metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar da realidade teórica e praticamente, para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos.

Portanto, a metodologia é o estudo dos métodos necessários à elaboração da pesquisa científica. Nesta pesquisa será adotada a divisão proposta por Raupp e Beuren (2003), na qual as tipologias de delineamentos de pesquisa são agrupadas em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

A pesquisa de acordo com os objetivos é descritiva, conforme Gil (2008, p. 28), a pesquisa descritiva “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto à abordagem ao problema, a pesquisa é predominantemente qualitativa. De acordo com Diehl e Tatim (2004), os estudos qualitativos podem delinear a complexidade do problema e a interação entre as variáveis, compreender e classificar os processos e possibilitar um maior juízo sobre os comportamentos particulares dos indivíduos ou das variáveis analisadas. Vieira e Moraes (2014, p.33) relatam:

Nesta abordagem, o fenômeno é visto em sua totalidade, o que facilita a percepção de contradições e de paradoxos. Neste tipo de pesquisa, o foco principal não é um instrumental estatístico utilizado para análise dos dados. Há necessidade de aprofundar variáveis que possam ser consideradas determinantes na análise e na reflexão sobre o tema de interesse da pesquisa.

Buscando analisar o teor constante nos parágrafos de principais assuntos de auditoria, este estudo contempla a característica de pesquisa qualitativa, pois em sua realização serão interpretados dados sobre o fato citado acima, mas não serão utilizadas técnicas estatísticas para descrição ou análise dos dados.

A pesquisa, quanto aos procedimentos técnicos, é classificada como uma pesquisa documental, que de acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007) nesses tipos de trabalho a finalidade é retratar e comparar usos e costumes, tendências, diferenças e outras características encontradas no processo de investigação dos documentos.

Assim, para se atingir o objetivo referente à análise da metodologia sobre os Principais Assuntos de Auditoria (PAA), será feita pesquisa documental com intuito de identificar os motivos que resultaram em emissão de parágrafos de PAAs nos relatórios de auditoria.

1.4.2 Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada durante os meses de abril e maio dos anos de 2017 e 2018 para as empresas de construção civil listadas na BM&FBovespa. Os dados referentes ao ano de 2016 e 2017 foram coletados por meio das Demonstrações Financeiras Padronizadas contidas nos Formulários de Referência do portal da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Desta forma, 39 (20 de 2016 e 19 de 2017) relatórios de auditoria das empresas do segmento de construção civil foram obtidos para que fosse possível identificar quais eram os parágrafos de principais assuntos mais abordados pelos auditores.

1.4.3 Análise dos Dados

Concluído o processo de coleta de dados do trabalho, o passo seguinte foi proceder à análise desses dados. Na análise de dados, Gil (1999) explica que o

objetivo é organizar sistematicamente os dados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema de investigação.

Para isto, os relatórios de auditoria foram analisados por meio da técnica de Análise de Conteúdo, que, de acordo com Trivinos (1987 apud COLAUTO e BEUREN, 2003), é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção variáveis inferidas das mensagens.

A partir da leitura destes relatórios foram identificados os motivos de base para opinião modificada, principais assuntos da auditoria e das divulgações efetuadas nos parágrafos de ênfase e/ou de outros assuntos.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa limita-se às informações constantes nos relatórios de auditoria referente aos anos de 2016 e 2017 das empresas de construção civil listadas na BM&FBOVESPA frente as NBC TA's 700; 701; 705; e, 706. Os métodos adotados para análise nessa pesquisa limitam-se aos subitens citados metodologia da pesquisa.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Este projeto de pesquisa está dividido em introdução, que consta tema e problema, no qual aborda a origem da instigação da formulação do problema de pesquisa. Em seguida são apresentados os objetivos gerais e específicos, que visam às metas deste trabalho.

O item seguinte trata da justificativa em que a pesquisa está apoiada. Referindo-se as alterações sofridas pelo relatório de auditoria ao longo dos anos e no baixo volume de estudos sobre o assunto por se tratar de algo recente.

A metodologia da pesquisa apresentará os procedimentos a serem seguidos na pesquisa, e para isso considerará aspectos como: tipo de pesquisa; coleta de dados; análise dos dados; e, análise do conteúdo.

A pesquisa ficará restrita (delimitação da pesquisa) a informações provenientes

das empresas objeto, bem como regulamentações e orientações dispostas por órgãos que se relacionam com o Mercado de Capitais.

No que diz respeito à fundamentação teórica, esta representa o embasamento preliminar no qual se pretende dar apoio à pesquisa em si.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentados os conceitos e estudos relativos ao tema e ao objetivo do trabalho, demonstrando, primeiramente, aspectos importantes sobre o Relatório de Auditoria e posteriormente, os estudos que possuem relação com este trabalho.

2.1 RELATÓRIO DE AUDITORIA

De acordo com Attie (2010), o objetivo da auditoria independente é expressar uma opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis e o meio pela qual ela é expressa é através do Relatório de Auditoria.

É importante que a opinião expressada pelo auditor não fique presa ao vocabulário técnico, Cordeiro (2009), aponta para a importância de o relatório proporcionar ao leitor uma interpretação cristalina sobre como andam as operações, controles e registros da empresa, pois espera-se que o mesmo proporcione informação autoexplicativa, onde o auditor apresentará a sua visão ao leitor, e na medida do possível sempre acompanhada por sugestões factíveis para a área ou tipo de empresa auditada.

Nesse sentido, pode-se notar que desde a padronização do Relatório de Auditoria, umas das preocupações tem sido torná-lo cada mais acessível ao público interessado.

O Relatório de Auditoria passou por diversas mudanças desde a Resolução CFC nº 321 de 1972, que tratou da padronização do então chamado Parecer de Auditoria. De 1972 a 2016, teve as alterações constantes no Quadro 2:

Quadro 2: Alterações Ocorridas no Relatório do Auditor Independente

Ano	Normas Aplicáveis	Título	Estrutura Básica	Base para Opinião	Itens Essenciais
1972	Resolução CFC nº 321/72	Parecer de Auditoria	2 parágrafos	Princípios de contabilidade geralmente aceitos em base comparativa ao exercício anterior da entidade auditada.	Identificação do destinatário, primeiro parágrafo (escopo) segundo parágrafo (opinião), data do parecer e a Assinatura do auditor.
1991	Resolução CFC nº 700/91	Parecer de Auditoria	3 parágrafos	Princípios Fundamentais de Contabilidade., as	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das

				Normas de Contabilidade e, se for o caso, a legislação específica que rege as atividades da entidade	demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.
1997	Resolução CFC nº 820/97	Parecer de Auditoria	3 parágrafos	Práticas de Contabilidade adotadas no Brasil., as Normas de Contabilidade e, se for o caso, a legislação específica que rege as atividades da entidade	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.
2009	Resolução CFC nº 1.231/09	Relatório dos Auditores Independentes	6 parágrafos	De acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos, a suficiência da evidência de auditoria e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.
2016	NBC TA 700, DE 17 DE JUNHO DE 2016	Relatório dos Auditores Independentes	Relatório mais amplo e detalhado	De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e Normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB)	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos, a suficiência da evidência de auditoria, conclusão sobre a continuidade operacional da entidade auditada, descrição do trabalho executado sobre outras informações, descrição dos Principais Assuntos de Auditoria e as devidas respostas e tratativas a estes assuntos e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis e a divulgação do nome do sócio do trabalho.

Fonte: Ramos e Rebollo, 2017.

Em 2009, houve o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, e ocorreram mudanças na forma de emissão do relatório de auditoria. As normas que influenciam, de maneira mais específica, na emissão do relatório de auditoria são as NBC TA 700, 701, 705 e 706 que abordam, respectivamente, a formação da opinião do auditor e a estrutura do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, às modificações na opinião do auditor independente, e a utilização de parágrafos de ênfases, principais assuntos e outros assuntos.

A NBC TA 701, resultados de inúmeras pesquisas relacionadas à necessidade de um relatório de auditoria mais informativo, retrata a forma, conteúdo e amplitude da comunicação do auditor no relatório de auditoria sobre o julgamento exercido na realização do serviço.

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

O conteúdo dos relatórios de auditoria foi objeto de estudo de várias pesquisas em auditoria, dentre elas, têm-se Teixeira, Arcoleze e Tarifa (2011), Mota, Tavares e Machado (2012), Tristão *et al.* (2015) e Pierri Junior *et al.* (2015) que focaram nos parágrafos de modificação, ênfase e outros assuntos.

Teixeira, Arcoleze e Tarifa (2011) analisaram os parágrafos de ênfase e base de opinião para todas as empresas listadas na BM&FBOVESPA em 2011. Os autores observaram predominância para discordância entre as normas praticadas como um dos assuntos mais decorrentes para emissão de parecer com ressalva e nos parágrafos de ênfase os registros dos investimentos em coligadas e controladas e a continuidade operacional das Companhias como principais fatores para sua emissão.

Mota, Tavares e Machado (2012) investigaram os parágrafos de ênfases e de outros assuntos das empresas listadas na BM&FBOVESPA no ano de 2010. Os autores acharam como assunto mais recorrente nos parágrafos de ênfase das empresas analisadas as diferenças na avaliação de investimentos conforme determinado pela legislação brasileira e as IFRS, e nos parágrafos de outros assuntos questões relativas a auditoria da Demonstração de Valor Adicionado (DVA).

Tristão *et al.* (2015) analisaram os relatórios de auditoria das empresas listadas no Novo Mercado no ano de 2011 a 2013. Os autores constataram que a

maiorias das empresas recebe um relatório sem modificações e que o mercado de auditoria brasileiro é restrito a quantidade de firmas de auditoria.

Pierrri Junior *et al.* (2015) observaram os pronunciamentos contábeis nos relatórios de auditoria nos parágrafos base de opinião, outros assuntos e ênfases. Os autores constataram que nos parágrafos de ênfases os motivos mais frequentes estavam ligados a reapresentação das demonstrações (CPC 23), características especiais de reconhecimento de receitas das entidades de incorporação imobiliária (ICPC 02), e transações entre a empresa auditada e suas partes relacionadas (CPC 05) e nos parágrafos base de opinião os pronunciamentos mais abordados eram CPC 26, CPC 32 e CPC 14.

Com o foco mais voltado a NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, pode-se destacar os estudos de Ramos e Rebollo (2017), Tavares (2017), Monteiro (2017) e Costa *et al.* (2017). Nesse sentido, cabe ressaltar que a presente pesquisa possui uma relação maior com os trabalhos dos autores citados.

Ramos e Rebollo (2017) descrevem as alterações sofridas nos relatórios de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis entre os anos de 1972 e 2016, e concluem que, atualmente, o mesmo está mais informativo, possibilitando maior entendimento da organização no que se refere ao trabalho executado e ao foco dado pela auditoria.

Tavares (2017) evidenciou os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) apontados no Novo Relatório de Auditoria (NRA) de 50 companhias listadas na Bm&Fbovespa e avaliou possíveis descumprimentos da NBC TA 701. Ao final, concluiu que grupos de contas numericamente expressivos não foram reportados como PAAs, porém, a grande maioria dos relatórios estavam adequadas conforme a norma.

Monteiro (2017) analisou 92 empresas listadas no Índice IBRX100 da BM&FBovespa. Seu estudo segmentou os assuntos por tema e detalhou as premissas julgadas pela auditoria para determinar os assuntos como PAAs. Dessa forma, verificou-se um número elevado de temas e que o critério usado pelos auditores estava ligado a relevância dos valores, subjetividade na mensuração e também riscos inerentes ao negócio que as empresas estão inseridas.

Costa *et al.* (2017) com intuito de identificar traços de conservadorismo ou singularidade nos parágrafos de Principais Assuntos de Auditoria (PAA), analisaram

o teor e a especificação dos mesmos divulgados nos novos relatórios das empresas de construção civil listadas no Novo Mercado referente ao ano de 2016. Os resultados demonstram que a maior parte dos relatórios estava em conformidade com a norma, mas ainda assim, os autores notaram uma postura mais conservadora dos auditores ao considerar os possíveis assuntos, mas não necessariamente, os menos rotineiros e de real interesse aos usuários.

A partir dos estudos anteriores, observa-se que a estrutura do relatório de auditoria é estudada conforme a mudança das normas de auditoria. Porém, com o advento da NBC TA 701, pouca informação tem-se sobre os motivos que os auditores julgam ser essencial para apresentação desse parágrafo.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Para cumprir com o objetivo propostos, nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa analisados a partir das características da população estudada.

Optou-se por fazer o uso de tabelas para organizar e evidenciar o percentual de representatividade tanto das firmas de auditoria quanto dos parágrafos dos relatórios de auditoria coletados.

3.1 CARACTERÍSTICAS DA POPULAÇÃO

A Tabela 1 demonstra as empresas integrantes do setor de construção civil nos anos de 2016 e 2017, e que foram objetos dessa pesquisa.

Tabela 1: Empresas Auditadas nos anos de 2016 e 2017

Empresas Auditadas	2016	2017
BR Insurance Corretora de Seguros S.A	✓	-
Construtora Adolpho Lindenberg S.A.	✓	✓
Construtora Tenda S.A.	✓	✓
CR2 Empreendimentos Imobiliários S.A	✓	✓
Cyrela Brazil Realty S.A. Empreendimentos e Participações	✓	✓
Direcional Engenharia S.A.	✓	✓
Even Construtora e Incorporadora S.A.	✓	✓
EZ TEC Empreendimentos e Participações S.A.	✓	✓
FPC Par Corretora de Seguros S.A.	✓	-
Gafisa S.A.	✓	✓
Helbor Empreendimentos S.A.	✓	✓
Inter Construtora e Incorporadora S.A.	-	✓
JHSF Participações S.A.	✓	✓
João Fortes Engenharia S.A.	✓	✓
MRV Engenharia e Participações S.A	✓	✓
PDG Realty S.A. Empreendimentos e Participações	✓	✓
RNI Negócios Imobiliários S.A.	✓	✓
Rossi Residencial S.A.	✓	✓
Tecnisa S.A.	✓	✓
Trisul S.A.	✓	✓
Viver Incorporadora e Construtora S.A.	✓	✓
Total de Empresas Auditadas	20	19

Fonte: dados da pesquisa (2018)

Pode-se verificar que há diferença na quantidade de companhias entre os anos analisados. Isso ocorre pelo fato de que no ano de 2016, a empresa Inter Construtora e Incorporadora S.A. não estava listada na BM&FBovespa, enquanto em 2017, duas companhias (BR Insurance Corretora de Seguros S.A e a FPC Par Corretora de Seguros S.A.), saíram do setor de construção civil e passaram a figurar no setor de previdências e seguros.

A Tabela 2 apresenta as firmas de auditoria responsáveis pela emissão do relatório de auditoria das empresas analisadas e também quantidade de relatórios emitidos para os anos de 2016 e 2017.

Tabela 2: Firmas Responsáveis pelos Relatórios de Auditoria

Firmas Responsáveis	2016	2017
	Qtde	Qtde
Baker Tilly 4Partners Auditores Independentes S.S.	0	1
BDO RCS Auditores Independentes SS	3	3
BKR - Lopes, Machado Auditoria	0	1
DELOITTE TOUCHE TOHMATSU Auditores Independentes	5	3
ERNST & YOUNG Auditores Independentes S.S.	1	2
Grant Thornton Auditores Independentes	1	1
KPMG Auditores Independentes	7	5
PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes	3	3
Total de Relatórios de Auditoria	20	19

Fonte: dados da pesquisa (2018)

Observou-se que tanto em 2016 quanto em 2017, a maioria das empresas estudadas foi auditada por firmas *Big-Four*, representando 80% e 68% respectivamente. A predominância dessas firmas foi encontrada em Camargo (2012) e Pierri Junior *et al.* (2015), no qual foram estudadas 279 empresas em 2010 e 344 em 2012 respectivamente.

3.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nos relatórios de auditoria da população analisada, os parágrafos de opinião; base para opinião; ênfase; principais assuntos de auditoria; e, outros assuntos, em sua grande maioria apresentaram quantidade média de parágrafos próxima de 1.

A Tabela 3 apresenta os totais dos parágrafos da população estudada, suas quantidades e médias. Pôde-se verificar que em 2016, 15 de 20 relatórios de auditoria desdobraram o parágrafo opinião em duas ou três partes. No primeiro momento o auditor informa que realizou o exame das demonstrações financeiras individuais e consolidadas referente ao exercício de 2016. Em seguida, o relatório aponta uma opinião sobre as demonstrações financeiras individuais e uma opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas. Em 2017, essa forma de emissão ocorre em 17 de 19 relatórios.

Tabela 3: Quantidade de Parágrafos do Relatório de Auditoria

Parágrafos	2016		2017	
	Qtde	Média	Qtde	Média
Opinião	47	2,35	55	2,89
Base para opinião	20	1,00	28	1,47
Ênfase	20	1,00	19	1,00
Principais assuntos de auditoria	52	2,60	50	2,63
Outros assuntos	21	1,05	28	1,47
Total de Parágrafos	160		180	

Fonte: dados da pesquisa (2018)

A NBC TA 706 aponta que uso do parágrafo de ênfase se dá quando o auditor julga necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que é fundamental para o entendimento das mesmas, contanto que não tenha sido exigido que o auditor modificasse a opinião e o assunto não tenha sido determinado como um assunto principal de auditoria.

Em 2016 e 2017, 18 de 20 e 18 de 19 empresas apresentaram parágrafo de ênfase, respectivamente. Nos relatórios de auditoria foram encontrados quatro assuntos nos parágrafos de ênfase, que são: OCPC 04; Transações com partes relacionadas; Reapresentação das demonstrações financeiras; e, Risco de descaracterização ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

A orientação OCPC 04 é o assunto mais recorrente no parágrafo de ênfase, no qual aparece 17 vezes em 2016 e 18 em 2017. Tal orientação trata do reconhecimento da receita que envolve assuntos relacionados ao significado e à aplicação do conceito de transferência contínua de riscos, benefícios e controle na venda de unidades imobiliárias.

O reconhecimento da receita é realizado das seguintes formas:

- Para unidades concluídas: na efetivação da venda.

- Para unidades não concluídas: utiliza-se o método do percentual de conclusão de cada unidade.

Ainda no parágrafo de ênfase do relatório de auditoria da população consta: “transações com partes relacionadas” e “reapresentação das demonstrações financeiras”, que aparecem uma vez, mas tornam-se relevantes, no qual, o primeiro chama a atenção pelo percentual de 99,11% de representatividade da receita bruta com prestação de serviços da empresa auditada com empresas do mesmo grupo. O segundo pelo não cumprimento da apresentação e divulgação de operações descontinuadas como estabelece o CPC 31.

Por fim, o último assunto encontrado nos parágrafos de ênfase foi o PERT, que é um programa do Governo Federal que permite que empresas com débitos tributários federais possam quitar dívidas por meio de parcelamentos, ou com pagamentos à vista com redução do valor da multa e juros, e também fazer uso da compensação caso tenha crédito em algum tributo federal. A auditoria frisou-o pelo fato de a companhia ter feito mensuração, registro dos benefícios de redução de encargos e a compensação do débito fiscal com créditos fiscais diferidos antes da homologação da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

O parágrafo “principais assuntos de auditoria” apresentou média similar nos dois períodos analisados da população, pouco mais de 2 assuntos por relatório da auditoria. O mesmo será discriminado na análise da Tabela 5.

No parágrafo “outros assuntos”, os temas “demonstração do valor adicionado” e “auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior” foram os únicos apontados pelos auditores. A DVA é prevista pelo CPC 09 que não possui correlação com qualquer IFRS, sendo, portanto, uma exigência brasileira. Todas as empresas estudadas apresentaram-na como informação suplementar. O segundo tema aparece uma única vez no RA de 2016 e 9 vezes em 2017, sobre ele, a auditoria destaca que as demonstrações contábeis do exercício de 2015 e 2016 foram examinadas por outra firma. Tanto as firmas de 2015 quanto as de 2016 apontaram incerteza na continuidade operacional por conta dos resultados negativos e dos prejuízos acumulados.

A Tabela 4 contém a representatividade dos tipos de opinião da auditoria independente. De acordo com a NBC TA 700, opinião não modificada é aquela expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável. Observou-se que 90% e 95% dos relatórios de auditoria em 2016 e 2017 respectivamente obtiveram opinião não modificada, ou seja, sem ressalva. Enquanto dois relatórios foram emitidos com abstenção de opinião em 2016 e um em 2017.

Tabela 4: Tipos de Opinião Encontradas nos Relatórios

Tipo de Relatório	2016		2017	
	Qtde	%	Qtde	%
Não Modificado	18	90	18	95
Modificado com Ressalva	0	0	0	0
Modificado Adversa	0	0	0	0
Modificado com Abstenção de Opinião	2	10	1	5
Total dos Tipos de Opinião	20	100	19	100

Fonte: dados da pesquisa (2018)

A abstenção de opinião ocorre quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados. Nos casos das empresas estudadas, a abstenção de opinião ocorreu pelo fato de as empresas apresentarem prejuízos sucessivos, prejuízos acumulados, passivo descoberto e pedidos de recuperação judicial. Isso fez com que a auditoria tivesse incerteza quanto a continuidade das empresas. As empresas que tiveram relatório com abstenção de opinião foram: PDG Realty S.A. Empreendimentos e Participações; e, Viver Incorporadora e Construtora S.A.

A Tabela 5 aponta a representatividade dos assuntos que a auditoria independente determinou como sendo parte integrante do parágrafo de “principais assuntos de auditoria”. Pode-se observar que a quantidade de ocorrência dos temas apontados como PAA’s são praticamente as mesmas para os anos estudados.

Tabela 5: Ocorrência dos Principais Assuntos Encontrados nos Relatórios

Parágrafo de Principais Assuntos	2016		2017	
	Qtde	%	Qtde	%
Reconhecimento de Receita/Custo	15	75,00	13	68,42
Partes Relacionadas	3	15,00	3	15,79
Recuperabilidade de Ativos	9	45,00	9	47,37
Provisões	11	55,00	12	63,16
Distratos	3	15,00	2	10,53
Realização do saldo de estoques	4	20,00	4	21,05
Demais assuntos	7	35,00	7	36,84
Total de Parágrafos de Principais Assuntos	52		50	

Fonte: dados da pesquisa (2017 e 2018)

Conforme a Tabela 5, o assunto “reconhecimento de receita e custo” é o que possui maior ocorrência nos relatórios estudados, com 75% e 68% para os anos de 2016 e 2017, respectivamente. Para classificá-lo entre os principais assuntos, as firmas de auditoria consideraram o fato de as empresas utilizarem estimativas significativas que podem ou não se concretizarem. As auditorias conduziram o assunto realizando testes de controles internos, verificação das informações dos orçamentos de obras e contratos de venda e prestação de serviços.

O assunto “partes relacionadas”, mesmo com representatividade de 15%, tornou-se relevante pelo percentual elevado de transações entre empresas do mesmo grupo. A recuperação ou liquidação dessas transações depende de negociações complexas entre alguns dos acionistas, com isso, os auditores entenderam que existe um risco significativo de que algumas transações não sejam adequadamente refletidas nas demonstrações financeiras, incluindo divulgações.

Com presença em 9 relatórios estudados tanto em 2016 quanto em 2017, o assunto “recuperabilidade de ativos” é o terceiro mais recorrente, com 45% e 47%. Observou-se que as contas tratadas nesse assunto são: ágio; contas a receber; créditos tributários e, estoques. Para as quatro contas, a determinação do cálculo foi pautada em estudos de mercado, uso de premissas e estimativas de rentabilidade futura. Em alguns casos, tal trabalho foi terceirizado. Os auditores consideram que qualquer alteração nas premissas e estimativas em relação aos resultados efetivos podem afetar a valorização ou desvalorização desses ativos, gerando impacto relevante sobre as demonstrações financeiras.

O assunto “provisões” é o segundo com maior representatividade nos relatórios de auditoria para ambos os anos do estudo. De forma geral, as empresas

estão envolvidas em processos judiciais cíveis, fiscais e trabalhistas, bem como em arbitragens e ações judiciais envolvendo os ex-sócios das companhias investidas controladas. Para os casos em que se considera que haverá perda provável, as companhias estimam uma provisão em seus balanços e quando se tem expectativa de risco possível é divulgado somente em nota explicativa. Os auditores conduziram o assunto obtendo entendimento dos controles internos, sobre o modelo de cálculo adotado e realizaram procedimentos de confirmação.

O assunto “distrato” consta em 3 de 20 relatórios da auditoria do ano de 2016 e em 2 do ano de 2017. As empresas buscam identificar, por meio de análises periódicas, evidências objetivas que apontem que os benefícios econômicos associados à receita apropriada não serão entregues a entidade. Como resultado disso, é registrada a provisão para distratos. Os auditores consideraram “distratos” como “principais assuntos de auditoria”, pelo fato de as companhias realizarem tal provisão baseada em cálculos e estimativas que podem ou não se concretizarem. Para tanto, realizaram a identificação dos processos e das atividades e efetuaram procedimentos como: recálculo da estimativa preparada pela administração; análise da razoabilidade das premissas utilizadas no cálculo da provisão efetuada; adequação da política de crédito utilizada pela Companhia; e, avaliação da adequação das divulgações realizadas nas demonstrações financeiras.

Com representatividade entre 20% e 21% dos relatórios analisados, 4 empresas apresentaram no parágrafo de “principais assuntos” o tema “realização do saldo de estoques”. Tanto no ano de 2016 quanto 2017 a desaceleração econômica provocou queda nas receitas das empresas da analisadas e isso gerou aumento nos estoques. As companhias determinam o valor líquido realizável dos estoques com base em julgamentos e premissas por parte que considera o preço médio atualizado do metro quadrado na região e últimas vendas daquele empreendimento. Os auditores avaliaram: os controles internos chave relacionados aos processos e controles da Companhia associados aos custos incorridos dos projetos imobiliários; as apropriações do custo incorrido e recalcularam a razão do registro para o resultado dos principais empreendimentos de forma a avaliar o saldo do estoque; a metodologia e premissas utilizadas pela companhias no cálculo de valor líquido realizável dos imóveis em estoque e sua real expectativa de realização a mercado comparando com a tabela de vendas, vendas reais recentes e o valor unitário da unidade, de forma a constatar as evidências de valor líquido realizável. Com base

em amostra, efetuaram a análise da razoabilidade dos cálculos matemáticos incluídos em tais documentos; e, avaliaram também as divulgações efetuadas pelas companhias.

Os assuntos identificados na Tabela 5 como “demais assuntos” tratam daqueles que tiveram apenas uma ocorrência nos relatórios de auditoria. Dentre eles encontrou-se: Realização dos impostos diferidos; Aquisição de participação societária; Transação de venda e distribuição de ativo; Valor justo das propriedades para investimentos; Investigação – Operação Acrônimo; Empréstimos e financiamentos; Cumprimento de cláusulas restritivas; e, Recuperação judicial.

Os temas “realização dos impostos diferidos”; “aquisição de participação societária”; “valor justo das propriedades para investimentos”; e, “empréstimos e financiamentos” foram considerados como um principal assunto de auditoria pelo fato de que em alguns casos as estimativas envolvidas eram bastante complexas e em outros envolviam incertezas.

O assunto “transação de venda e distribuição de ativo” foi incluído no parágrafo de principais assuntos porque tal transação resultou na reclassificação do investimento para ativo não circulante mantido para venda e do resultado de equivalência patrimonial para operação descontinuada nas demonstrações financeiras individuais, e dos ativos, passivos e resultado nas demonstrações financeiras consolidadas, para operação descontinuada.

A auditoria considerou assunto “investigação – Operação Acrônimo” como “principais assuntos” devido ao alto grau de julgamento envolvido na determinação e na conclusão quanto à propriedade do escopo da investigação, dos procedimentos e técnicas de *forensic* empregadas, bem como na determinação das premissas que resultaram nas conclusões quanto aos impactos do resultado da investigação nas demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

Por fim, o assunto “cumprimento de cláusulas restritivas” foi considerado pela auditoria como risco significativo, pois a empresa possui contratos de empréstimos e debêntures com cláusulas de vencimento antecipado pelo não cumprimento de determinados índices financeiros, bem como pelo descumprimento de certas obrigações operacionais, tais como o atraso ou a paralisação no andamento de suas obras, por mais de noventa dias, sem motivos justificáveis.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A seguir será apresentado as considerações quanto ao objetivo da pesquisa, os resultados e a recomendação para pesquisas futuras.

4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AO OBJETIVO

O objetivo dessa pesquisa foi identificar os motivos que resultaram em parágrafos de principais assuntos nos relatórios de auditoria das empresas de construção civil negociadas na BM&FBovespa referente aos anos de 2016 e 2017.

Para isso, foram coletados todos os relatórios de auditoria das empresas listadas no setor de construção civil da BM&FBovespa. Obteve-se trinta e nove relatórios, sendo vinte do ano de 2016 e dezenove do ano de 2017.

Assim, por meio da leitura e análise dos relatórios de auditoria, verificou-se que os motivos da emissão dos parágrafos de principais estão ligados a questões como:

- Riscos de distorção relevante, tratado pela NBC TA 315. A auditoria tem o objetivo de identificar e avaliar esses riscos, independente se causados por fraude ou erro, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive de seus controles internos.
- Estimativas contábeis, assunto tratado pela NBC TA 540, que podem apresentar alto grau de incerteza. Aqui, a finalidade do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, com intuito de saber se essas estimativas são razoáveis e se a divulgação das mesmas é adequada no que diz respeito a estrutura do relatório financeiro aplicável.
- Fatos ou transações ocorridos durante o período e que podem ter efeito sobre a auditoria. São eventos significativos de ordem econômica, contábil, regulatória, ou de outra natureza, que tiverem afetado as premissas ou julgamento da administração também podem afetar a abordagem geral da auditoria e resulta em assunto que exige atenção significativa do auditor.

4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS

O estudo apontou que os relatórios foram emitidos por oito firmas de auditoria. Com isso, pode-se notar que há uma espécie de consenso e/ou padronização entre os auditores em relação aos assuntos abordados nos relatórios, pois mesmo sendo firmas diferentes, verificou-se que os temas apontados nos parágrafos de: ênfase; principais assuntos; e, outros assuntos, tanto em 2016 quanto em 2017 eram os mesmos. Consequentemente as quantidades e os percentuais que serviram para expressar a representatividade desses tópicos nesses dois anos foram similares.

Cabe ressaltar que isso também pode ter ocorrido pelo fato de as empresas auditadas pertencerem ao mesmo segmento do mercado, o que pode ter feito com que a auditoria focasse em questões pertinentes a esse nicho. Resultando assim, em números próximos, ainda que o trabalho fosse executado por outro auditor.

Outro ponto que pode-se destacar, de forma geral, em relação ao resultado homogêneo apresentado nesse estudo, é que tratou-se aqui de algo ainda novo. Isso leva a crer que as empresas auditadas ainda não assimilaram esses novos parágrafos que já fazem parte do relatório da auditoria e/ou também, pelo fato de na grande maioria, a auditoria julgou que os temas apontados, mesmo envolvendo variáveis complexas que envolvem riscos para a empresa, estavam representados de forma adequada nas demonstrações contábeis. Fazendo assim com que as empresas auditadas entrem numa zona de conforto e como resultante disso, poderemos ter futuros relatórios tanto de auditoria quanto de contabilidade sendo emitidos nesse mesmo padrão.

Por fim, ficou visível quanto o relatório de auditoria está mais extenso e mais informativo, pois com a NBC TA 701, o auditor não só irá informar o item que considerou como um “principal assunto”, mas também por qual motivo o fez e como lidou com o assunto. Isso permite que usuários internos e externos conheçam e tenham uma melhor noção do trabalho do auditor. E o mais importante, amplia a transparência do processo de auditoria.

4.3 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

O presente estudo teve como destaque a verificação dos parágrafos de principais assuntos de auditoria do segmento de construção civil e mesmo analisando dois anos, 2016 e 2017, encontrou-se resultados homogêneos.

Para futuras pesquisas, sugere-se ampliar o período, coletar os relatórios de todas as empresas de outros segmentos e verificar se os assuntos citados nos relatórios de auditoria, dentro de cada segmento, também serão os mesmos.

Nesse sentido, será possível traçar um perfil perante o trabalho da auditoria sobre os temas que ela julga como os mais significativos para cada nicho do mercado. E também, se os assuntos apontados nesses parágrafos são ou não relevantes para o público interessado, uma vez que a NBC TA 701 aponta para que o auditor destaque a motivação e a forma que lidou com os temas destacados nos parágrafos de principais assuntos.

REFERÊNCIAS

- ALBERTON, Luiz. **Auditoria Interna e Externa Pública**. Livro Didático da Disciplina Controle da Gestão Pública do Curso de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2011.
- ATTIE, W.C. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BARRETO, Davi; GRAEFF, Fernando. **Auditoria: Teoria e Exercícios Comentados**. 6.ed. São Paulo: Método, 2010.
- BM&FBOVESPA. **Demonstrativos Financeiros Padronizados**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm>.
- CAMARGO, R.V.W. **Determinantes dos pareceres dos auditores independentes emitidos às companhias negociadas na BM&FBOVESPA**. 2012. 206 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2012.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 162p.
- CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 321, de 14 de abril de 1972**. Normas e Procedimentos de Auditoria. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>
- _____. **Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009a**. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.
- _____. **Resolução CFC 2016/NBCTA700**. Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

_____. **Resolução CFC 2016/NBCTA705**. Aprova a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.

_____. **Resolução CFC 2016/NBCTA706**. Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

_____. **Resolução CFC 2016/NBCTA701**. Aprova a NBC TA 701 – que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

CORDEIRO, C. M. R. A importância do relatório e do parecer de auditoria. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, p. 43 - 50, 30 set. 2009.

COSTA, F.O. de C.; FREIRE, M.C. de M.; ARAÚJO, K.D. de. **Novo Relatório do Auditor Independente: Conservadorismo ou Singularidade?**. In: VIII Congresso Brasileiro de Administração e Contabilidade – AdCont 2017. Rio de Janeiro – RJ, 2017. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro – RJ, 2017.

CPC - Comitê de pronunciamentos contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 09: Demonstração do Valor Adicionado**. Disponível em:
http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf.>

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 31: Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada**. Disponível em:
<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/336_CPC_31_rev%2012.pdf>

_____. **Orientação Técnica OCPC 04: Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras**. Disponível em:
<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/138_OCPC_04.pdf>

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985.

DIEHL, A.A.; TATIM, D.C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MONTEIRO, Éverton Gomes. **Novo Relatório dos Auditores Independentes: Uma Análise dos Principais Assuntos Abordados nas Empresas Listadas no Índice IBRX100 da Bm&Fbovespa**. 2017. 51 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2017.

MOTA, R.H.G.; TAVARES, A.L.; MACHADO, M.R. Relatórios de Auditoria Independente: Um Estudo dos Parágrafos de Ênfase e de Outros Assuntos das Empresas Listadas na Bm&Fbovespa. In: XXXVI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro – RJ, 2012. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro – RJ, 2012.

PIERRI JUNIOR, M. A.; CAMARGO, R. de C. C. P.; CAMARGO, R. V. W.; AZEVEDO, N. de K.; ALBERTON, L. Pronunciamentos contábeis: um estudo nos Relatórios de Auditoria das Companhias Listadas na BM&FBOVESPA no ano de 2012. **Revista de Finanças e Contabilidade da unimep - REFICONT**, v.2, n.2, p.77-91, jul/dez, 2015.

RAMOS, J.D.; REBOLLO, M.G. Evolução do Relatório do Auditor Independente no Período de 1972 a 2016. Disponível em < <http://hdl.handle.net/10183/172536>>.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

TAVARES, Laisla Crislaine Câmara. **Novo Relatório dos Auditores Independentes: Um Estudo Sobre os Principais Assuntos Abordados nas Companhias Listadas na Bm&Fbovespa**. 2017. 47 p. Trabalho de Conclusão de

Curso (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2017.

TEIXERA, D. de L.; ARCOLEZE, L.; TARIFA, M. R. Estudos sobre os Relatórios dos Auditores Independentes : Análise das Opiniões Modificadas e Parágrafos de Ênfases Existentes nas Demonstrações Financeiras das Companhias Listadas na BM&FBOVESPA no ano de 2011. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v.5, n.8, p.3-19. 2014.

TRISTAO, E. D.; REINA, D.; SARLO NETO, A.; HEHR, D. A. Análise dos Relatórios de Auditoria Independente das Empresas do Novo Mercado de 2011 a 2013. In: 9 Congresso Iberoamericano de Contabilid e Gestión, Florianópolis - 2015. **Anais eletrônicos...** 2015.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Auditoria Contábil**. Livro Didático da Disciplina Auditoria Contábil do Curso de Graduação a Distância em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2011.

VIEIRA, Eleonora Milano Falcão; MORAES, Marialice de. **Técnicas de Pesquisa**. Livro Didático da Disciplina Técnicas de Pesquisa em Contabilidade do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2014.